



Prof. Helton Kramer Lustoza

Parecer nº: xxxxx

Processo nº: xxxx

Solicitante: xxxx

I – DOS TERMOS DA CONSULTA

A solicitante protocolou consulta a respeito do entendimento da Fazenda Pública Municipal a respeito da possibilidade de dedução de materiais da base de cálculo do ISSQN.

Analizados os termos da consulta, cabem as seguintes considerações, que se resumem em atividade intelectual de interpretação, com base na consulta formulada, não vinculando a decisão administrativa a ser tomada pela autoridade competente:

II – DA BASE DE CÁLCULO DO SERVIÇO

A base de cálculo pode ser compreendida como a grandeza econômica que advém dos fatos jurídicos sujeitos aos tributos. Contudo, a grandeza efetiva dos acontecimentos e os fatos não são mensuráveis em sua integralidade, o que mostra a necessidade de delimitar a base de cálculo, compatível com sua natureza.

No caso do ISSQN a base de cálculo deverá se amoldar ao preço do serviço, que será a contraprestação estabelecida em troca de uma obrigação de fazer.

A previsão legal da base de cálculo do ISSQN está no art. 7º da Lei Complementar n. 116/03, onde estabelece o critério do preço do serviço

No que se refere à incidência tributária da prestação de serviços de construção civil possui expressa previsão na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, conforme item 7.02, interferindo na delimitação da base de cálculo do tributo:

***7.02** – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

Observe-se que o dispositivo legal acima citado é expresso em afirmar que haverá a incidência de ISSQN sobre o valor integral da prestação do serviço, ressalvando o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da obra.



Prof. Helton Kramer Lustoza

Professor Helton Kramer Lustoza

Direito Administrativo e Tributário

www.heltonkramer.com

Durante alguns anos o Superior Tribunal de Justiça tinha o posicionamento sacramento no sentido de que na prestação de serviço de construção civil ocorria a incidência do ISSQN sobre o valor global do serviço, sem autorização de dedução de materiais, exceto quanto a previsão da parte final do item 7.02¹. Isto porque na construção civil existe uma obrigação de uma atividade fim, qual seja: a prestação de serviço direcionado a entrega de uma obra.

Este entendimento leva a conclusão de que o conceito de prestação de serviço independe se o prestador utilizou ou aplicou materiais para consecução de seu objetivo. Em outras palavras, não desnatura o contrato, se o dentista usou anestésico e se o engenheiro teve que adquirir uma trena.

De forma contrária a este posicionamento, o Supremo Tribunal Federal, através de um voto monocrático da ministra Ellen Gracie, no Recurso Extraordinário n. 603497, julgou pela possibilidade da dedução de materiais da base de cálculo da prestação de serviços da construção civil da seguinte forma:

A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu: " TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE . A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido." 2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento. 3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. (RE 603497, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 18/08/2010, publicado em DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC 16/09/2010)

Tanto a legislação antiga (DL 605/68) quanto a nova (LC 116/2003) permitem que a formação do preço do serviço seja formado através da identificação do valor integral com a subtração do valor dos materiais utilizados pelo prestador do serviço (art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03). Note-se que a fundamentação da Suprema Corte é da possibilidade da dedução dos materiais na construção civil, mas é permitido que a legislação local defina qual seria a forma desta dedução.

Através de uma interpretação razoável desta situação, não parece coerente prevalecer o entendimento de que o Supremo Tribunal Federal simplesmente permitiu a dedução de todo e qualquer material da base de cálculo do ISSQN em casos de construção civil, até porque a lei assim não permitiu. Pelo contrário, a

¹ A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços. 4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. 5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS (STJ - AgRg no REsp 1002693/RS - Ministro CASTRO MEIRA - Data do Julgamento - 25/03/2008 - Data da Publicação/Fonte DJ 07.04.2008 p. 1)



fundamentação das decisões da Suprema Corte, consideraram que a dedução é possível, mas deve se limitar somente aos materiais empregados diretamente na obra.

Com isso, fica claro que a legislação tributária juntamente com a jurisprudência dominante, pretendem excluir da base de cálculo, corresponde ao valor total do serviço de construção civil prestado, tão-somente, os valores advindos de materiais que tenham origem de uma venda mercantil (sujeita a tributação do ICMS) e desde que sejam empregados (incorporadores definitivamente) na obra.

A terminologia “materiais fornecidos”, previsto no art. 7º da LC n. 116/2003 não chega ao ponto de englobar materiais utilizados indiretamente na obra. Por exemplo, seria equivocada a permissão de abatimento de valores como carrinhos de mão, capacetes, tapumes, guindastes, papéis higiênicos e outros materiais que poderiam ser utilizados em várias obras de uma forma auxiliar. Por isso, acredita-se que o abatimento de valores da base de cálculo deve ser realizado com cautela e atenção, pois deverá haver a efetiva comprovação de que os materiais foram devidamente aplicados na obra, independente de serem adquiridos ou produzidos pelo prestador.

Ademais, para o exercício deste direito é imprescindível que o contribuinte atenda ao disposto no art. 39 da Lei Complementar Municipal 01/2003 (Código Tributário Municipal):

Art. 39. Preço do serviço é a importância relativa à receita bruta a ele correspondente, sem quaisquer deduções, ainda que a título de subempreitada de serviços, frete, despesas ou imposto.

§ 1º Na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, a base de cálculo do imposto será determinada por preço total dos serviços, com abatimento dos materiais fornecidos pelo prestador:

I - mediante prova documental de todos os gastos incorridos e contabilidade regular por centro de apuração de custos por unidade construída ou por inscrição fiscal de obra;

II - pelo valor das notas fiscais emitidas e contrato de prestação de serviços devidamente registrado antes do início das obras, e homologado junto ao Departamento de Fiscalização, até 30 (trinta) dias do ato do registro;

III - por arbitramento, mediante a utilização de tabela criada pela Administração; e, IV - havendo relevante divergência entre os valores apurados nos (incisos I e II) e os estabelecidos em tabela própria elaborada pela Administração Municipal, a autoridade responsável pela fiscalização poderá decidir pelo arbitramento.

§ 2º Constituem parte integrante do preço:

I - os valores acrescidos e os encargos de quaisquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros; e,

II - os ônus relativos à concessão do crédito ainda que cobrados em separado, na hipótese de prestação de serviços a crédito, sob qualquer modalidade.

§ 3º não integram o preço do serviço os valores relativos a descontos ou abatimentos incondicionais, desde que prévia e expressamente contratados.

Por isso, é imperativa a função da fiscalização municipal de analisar item por item, especificamente, para filtrar os materiais que teriam a possibilidade de dedução.

Somente com a conjugação destes pressupostos é que se entende possível a dedução de materiais efetivamente utilizados na obra da base de cálculo do ISSQN.



III – Considerações Finais

Portanto, esta procuradoria entende que somente será permitida a dedução da base de cálculo do ISSQN sobre o serviço de construção civil se tais materiais forem efetivamente utilizados na obra e diante do atendimento do art. 39 do Código Tributário Municipal

Atenciosamente

Procurador do Município